

УДК 657.6

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ДОКУМЕНТАЦИИ – ЭЛЕМЕНТА МЕТОДА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДЛЯ ВЫЯВЛЕНИЯ ПРАВОНАРУШЕНИЙ В СФЕРЕ ЭКОНОМИКИ

Е. И. Шайтарова

старший преподаватель

Могилевский государственный университет имени А. А. Кулешова

Данная статья посвящена анализу защитных функций бухгалтерских документов и правовым аспектам использования защитных функций бухгалтерской документации при расследовании экономических преступлений.

Ключевые слова: бухгалтерские документы, бухгалтерский учет, правонарушения, экономика, защитные функции.

Введение

Бухгалтерские документы занимают значительное место в процессе расследования и судебного рассмотрения отдельных категорий уголовных дел, прежде всего в отношении преступлений в сфере экономики.

Для успешной борьбы с экономической преступностью необходимо совершенствовать существующие методы бухгалтерского учета с позиций собственника и руководства организации с одной стороны, и возможностей выявления сокрытия мошенничества и прочих преступных деяний, совершаемых должностными лицами с помощью средств и методов бухгалтерского учета, – с другой.

В соответствии со ст. 1 закона Республики Беларусь “О бухгалтерском учете и отчетности” бухгалтерский учет – система непрерывного и сплошного документального отражения информации о состоянии и движении имущества и обязательств организации методом ее двойной записи в денежном выражении на счетах бухгалтерского учета в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

В результате преступных действий в источниках экономической информации образуются специфические следы, основанные на отражении в данных учета изменений, которые неизбежно происходят в хозяйственной деятельности организации. Носителями таких следов являются первичные и сводные бухгалтерские документы, учетные регистры, ведомости и пр.

Основная часть

Бухгалтерский учет имеет свой метод, включающий совокупность значимых элементов, необходимых для обеспечения постоянной, непрерывной взаимосвязи данных, отражающих движение хозяйственных средств, с показателями, характеризующими источники формирования этих средств. Внутренним содержанием такой взаимосвязи является балансовое обобщение конечных данных в денежном выражении этих двух групп показателей, что составляет основное содержание метода бухгалтерского учета.

Под методом бухгалтерского учета понимается совокупность способов и приемов, позволяющих получить всестороннюю характеристику хозяйственной деятельности предприятия. Каждый из элементов метода учета дает возможность получить информацию об отдельных сторонах изучаемого предмета, а в совокупности обеспечивает его сплошное и непрерывное отражение. В их числе следует назвать документацию – один из наиболее важных способов первичной фиксации в системе экономической деятельности субъектов хозяйствования. Именно этот элемент метода бухгалтерского учета в наибольшей степени обеспечивает фиксацию следов в процессе совершения экономических преступлений и в связи с этим чаще других становится объектом исследования на различных стадиях уголовного процесса. Поэтому изучение его защитных функций имеет важное значение [1, с. 6].

Особая роль документации в выполнении учетом защитной функции определяется тем обстоятельством, что этот элемент является начальной стадией учетного процесса. Первоначальная поступающая информация о содержании хозяйственных операций становится объектом обработки с помощью других элементов метода учета.

В дальнейшем эти данные подвергаются оценке в денежном измерении, группировке по однородным экономическим признакам, разностке с помощью двойной записи по счетам, различным обобщениям в балансе и другим формам отчетности. Отсюда вытекает, что искажение информации в начале учетного процесса находит свое продолжение и на других стадиях учета. Поэтому бухгалтерская документация не только сама выполняет защитную функцию, но и включает в себе принципиальную возможность выполнения этой функции другими элементами метода бухгалтерского учета.

Документация детерминирует отражение в бухгалтерской информации таких сведений об обстоятельствах преступления, как время и место совершения преступления, круг причастных лиц, сумму ущерба, а иногда – способ совершения и признаки умысла. Защитные функции бухгалтерских документов основаны на ряде специфических, присущих им черт, а также на характере предъявляемых к ним требований. В своей совокупности они создают объективную преграду преступному использованию документов в целях хищения.

Предпосылки проявления всех защитных функций бухгалтерских документов состоят в их информационном содержании.

Любая хозяйственная операция отражается на счетах бухгалтерского учета на основе соответствующим образом оформленных документов, обеспечивающих достоверность, правильность и своевременность внесения учетных данных. Бухгалтерские документы – письменные свидетельства, удостоверяющие право на совершение хозяйственных операций или сами факты их совершения [2, с. 2].

В практике расследования экономических преступлений лицам, производящим дознание, следователям и судьям иногда приходится сталкиваться с бухгалтерскими документами, записями, отражающими или вуалирующими незаконные хозяйственные операции. Такие документы помогают установить событие преступления и изобличить виновных лиц. Они могут являться доказательствами по делу, поэтому умение работы с бухгалтерскими документами, не прибегая к помощи специалистов-бухгалтеров, имеет большое значение в расследовании экономических преступлений.

Бухгалтерский документ содержит данные о зафиксированных фактах хозяйственной деятельности, которые подлежат обработке и отражению на счетах.

Оформление документа должно соответствовать требованиям законодательства и служить подтверждением отражаемого факта. Следовательно, бухгалтерским документом можно назвать любой материальный носитель информации, который позволяет юридически подтвердить совершение хозяйственной операции и законность ее совершения.

Значение бухгалтерских документов в деятельности правоохранительных органов, суда заключается в следующем:

- имеют большое значение при проведении документальных ревизий и проверок по уголовным и гражданским делам;
- на этапе, предшествующем возбуждению уголовного дела, сведения, содержащиеся в бухгалтерских документах, могут стать предметом прокурорской (доследственной) проверки, оперативно-розыскных мероприятий органов дознания и в конечном счете послужить основанием для возбуждения уголовного дела;
- бухгалтерские документы могут стать объектом судебно-бухгалтерской и иных видов экспертиз;
- с помощью бухгалтерских данных может быть установлена истина по уголовному или гражданскому делу, хозяйственному спору и выяснены обстоятельства, имеющие существенное значение для расследования уголовного дела или рассмотрения его по существу в суде [3, с. 49].

Единственным основанием для отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете являются первичные учетные документы – письменные акты, фиксирующие совершенные хозяйственные операции в соответствии с требованиями законодательства. При помощи первичных учетных документов впервые регистрируется хозяйственная операция. К ним относятся, например, документы, подтверждающие поступление материалов на склад и их расход, кассовые ордера, чеки и др. Эти документы составляют основу первичного учета. Данные первичного учета необходимы для последующего обобщения, контроля и управления производством.

Уголовно-правовое понятие бухгалтерского документа должно основываться на положениях бухгалтерского учета и уголовного законодательства. С этой точки зрения бухгалтерский документ в уголовном праве – это созданный человеком материальный носитель с зафиксированной на нем информацией, имеющей юридическое значение, составленный по установленной законодательством Республики Беларусь форме и обладающий необходимыми реквизитами.

На основе первичных учетных документов составляются сводные документы, обобщающие информацию. Бухгалтерские документы как носители значимой информации обладают защитными функциями благодаря тому, что законодательно установлен порядок их оформления и составления.

Анализ информационных составляющих дает возможность определить последовательность и способы исследования документов для выявления действительной сущности хозяйственной операции.

Исходя из места документации в обеспечении учетного процесса и с учетом ее информационных составляющих, можно выделить требования, предъявляемые Законом “О бухгалтерском учете и отчетности” к бухгалтерским документам, на которых основываются их защитные функции.

Первое требование касается порядка их оформления. Законодатель устанавливает ряд общих и специальных требований к любой первичной учетной документации. Общие требования предусматривают, что данный вид документов дол-

жен быть составлен по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не указана в этих альбомах, должны содержать определенный минимум реквизитов. Реквизиты – это установленная нормативными актами совокупность элементов, обеспечивающих необходимый объем информации в документе. Данное положение содержится в п. 2 ст. 10 закона “О бухгалтерском учете и отчетности”.

К некоторым документам, наряду с установленными, предъявляются и специальные требования. Документы, которыми оформляются хозяйственные операции, связанные с денежными средствами, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами. Не допускается внесение исправлений в кассовые и банковские документы. Указанные требования имеют существенное значение для предупреждения противоправных деяний, поскольку денежные средства – один из наиболее распространенных предметов преступного посяательства. В остальные документы исправления могут вноситься по согласованию с участниками хозяйственных операций, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений. Среди доказательств по уголовным делам данные документы составляют значительную часть.

Второе требование относится к своевременности составления первичных документов. Согласно п. 5 ст. 10 Закона Республики Беларусь “О бухгалтерском учете и отчетности” первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным – непосредственно после ее окончания. Одним из наиболее грубых нарушений, является так называемая “инверсия”, т. е. составление взаимосвязанных документов в обратной последовательности совершения операций. Например, документы об оприходовании готовой продукции из цеха на склад составляются позднее и на основе накладных об отпуске этой же продукции покупателям. При данном порядке исчезновение ценностей на любом промежуточном этапе не вызовет недостачи или несоответствия в документах. Такое нарушение может расцениваться как условие, способствующее совершению противоправных деяний, либо, если введение подобной практики явилось намеренным действием, может входить в содержание способа совершения преступления. Аналогичное требование предъявляется к проставлению реквизитов каждого первичного документа, который, в свою очередь, должен заполняться в строго определенной последовательности [4, с. 11].

В учетном процессе это требование по-разному реализуется применительно к способам составления первичных документов. По данному признаку документы делятся на разовые и накопительные. Разовый документ составляется в один рабочий прием (в момент составления документа в нем в полном объеме указываются размеры предстоящей хозяйственной операции). Накопительный документ составляется в несколько рабочих приемов (каждая операция записывается в нем отдельно) и общий объем всех операций определяется после их совершения, когда в накопительном документе подводятся соответствующие итоги. Примером разового документа может служить платежная ведомость на выдачу заработной платы, которая в качестве распорядительного документа еще до передачи ее кассиру должна быть заполнена до конца с подведением общего итога суммы, подлежащей к выдаче на руки, с соответствующими подписями ответственных лиц. Если платежная ведомость оставлена открытой (т. е. она подписана, а итог не проставлен), создаются возможности для последующих дописок в ней с це-

лю хищения денежных средств из кассы организации. В одних ситуациях это нарушение может стать признаком условий, способствующих совершению противоправных деяний, в других – признаком способа уже совершившихся преступлений. Существующие здесь закономерности используются в оперативной и следственной практике [5, с. 24].

Следующее требование касается законности хозяйственной операции, отражаемой в первичном учетном документе. Запрещается принимать к исполнению и оформлению первичные документы по операциям, которые противоречат действующему законодательству.

К первичным учетным документам предъявляется также требование действительности. Своевременное и соответствующее оформление документов, передача их в установленные сроки для отображения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, ответственные за составление этих документов. Первичные документы, отвечающие всем предусмотренным требованиям, признаются доброкачественными, могут быть приняты к учету и использоваться в процессе доказывания по уголовному и гражданскому делу в качестве письменных доказательств. Документы, не отвечающие хотя бы одному из перечисленных требований, являются недоброкачественными.

На основании изложенных выше требований, предъявляемых к бухгалтерским документам, видится необходимым в целях своевременного выявления различного рода отклонений в ведении бухгалтерского учета осуществлять бухгалтерский контроль. То есть внести в график документооборота организации осуществление контрольных мероприятий, направленных на сопоставление данных первичных учетных документов с данными, отраженными в формах отчетности.

Контроль, основанный на документах, в которых отражаются совершающиеся факты хозяйственной жизни, позволяет не только выявлять перерасходы, потери, нарушения, злоупотребления, но и предупреждать подобные негативные явления.

Отступление от предусмотренных законом требований может свидетельствовать о совершении деяний, предусмотренных диспозициями статей Уголовного кодекса Республики Беларусь. К числу таких преступлений могут быть отнесены:

- уклонение от уплаты сумм налогов, сборов (ст. 243). Например, если соответствующие подложные документы изготавливались бухгалтерской организацией в целях уклонения от уплаты обслуживаемой организацией сумм налогов и сборов. В данном случае наряду с руководителем заказчика, подлежат и пособники этого преступления – работники и (или) руководитель обслуживающей организации (ч. 6 ст. 16 и ст. 243 УК Республики Беларусь).

- выманивание кредита или субсидии (ст. 237); Например, в процессе осуществления заказа по подготовке руководителем бухгалтерской организации не соответствующих действительности бухгалтерских документов, входящих в число документов, представляемых банку для получения кредита до заключения кредитного договора. Подготовив и передав указанный подложный документ, который был использован для выманивания у банка кредита, руководитель бухгалтерской организации выступил в качестве пособника преступления (выманивания кредита), ответственность за которое предусмотрена ч. 6 ст. 16 и ст. 237 УК Республики Беларусь.

- служебный подлог (ст. 427 УК); Служебный подлог может выражаться, например: во внесении заведомо ложных сведений и записей в официальные документы; в подделке официальных документов; в составлении и выдаче заве-

домо ложных документов, совершенных из корыстной или иной личной заинтересованности.

– служебная халатность (ст. 428 УК). Например, при оказании бухгалтерских услуг обслуживающая организация не проводила налоговых корректировок к данным бухгалтерского учета для правильного определения налоговых баз, были допущены ошибки при отражении на счетах, а также допущены иные отступления от правил осуществления бухгалтерского учета. Следствием этого явились начисление и последующая уплата заказчиком пени с неуплаченных сумм налогов, сборов, понесенные обслуживаемой организацией затраты по привлечению более профессиональной организации для обследования состояния учета и его восстановления, которые в сумме превысили тысячу базовых величин. Размер такого материального ущерба обслуживаемой организации особо крупный (ч. 2 примечаний к гл. 35 УК Республики Беларусь), и по этому признаку его следует относить к числу иных тяжких последствий, предусмотренных ст. 428 УК Республики Беларусь в качестве признака уголовно наказуемой служебной халатности.

– злоупотребление служебными полномочиями (ст. 424 УК Республики Беларусь). Руководитель или иное должностное лицо бухгалтерской организации, использовавшие свои служебные полномочия из корыстной или иной личной заинтересованности для совершения указанных выше преступлений по сговору с уполномоченными лицами заказчика, подлежат уголовной ответственности не только за соучастие в совершении названных преступлений, но также и за преступление против интересов службы – злоупотребление служебными полномочиями.

Заключение

Для успешного использования положений экономических и юридических наук в юридической практике значение имеет представление о взаимодействии преступной и экономической деятельности как двух процессов реальной действительности, что как раз и определяет механизмы слеодообразования в системе экономической информации. В целях выявления и расследования преступлений в сфере экономики немаловажное значение имеет вопрос изучения такого элемента метода бухгалтерского учета, как документация. Особая роль документации в выполнении учетом защитной функции определяется прежде всего тем, что: этот элемент метода является начальной стадией учетного процесса; содержит в себе нарушения, допущенные при составлении бухгалтерских документов; предпосылки проявления всех защитных функций состоят в информационной сущности документации; имеются требования, предъявляемые к документации в соответствии с законодательством.

Необходимо отметить, что бухгалтерские документы имеют немаловажное значение в расследовании, раскрытии преступлений, рассмотрении гражданских и экономических дел, так как они выступают в качестве доказательств, являются важным источником получения новых доказательств, их содержание помогает выявить лиц, совершивших правонарушение, установить иные обстоятельства, подлежащие доказыванию.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. **Шумак, Г. А.** Защитные функции бухгалтерского учета в контексте интеграции экономико-криминалистических исследований. [Электронный ресурс]. – 2017. – Режим доступа: <http://elib.bsu.by/bitstream/123456789/101241/1/шумак.pdf> – Дата доступа: 31.01.2017.

2. **Сафонова, М. Ф.** Бухгалтерская документация в практике выявления правонарушений. / М. Ф. Сафонова, Т. А. Кузин, А. Г. Добровольский // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета (Научный журнал КубГАУ) [Электронный ресурс]. – Краснодар : КубГАУ, 2014. – №104 (10). – IDA [article ID]: 1021408044. – Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2014/10/pdf/094.pdf>
3. **Зуев, В. И.** Судебная бухгалтерия : учебное пособие для студентов очной и заочной форм обучения юридического факультета. / В. И. Зуев. – Оренбург : Издательский центр ОГАУ, 2010. – 405 с.
4. **Каштанова, И. А.** Использование бухгалтерского учета и экономического анализа в юридической практике : лекция. / И. А. Каштанова. – Горки : Белорусская государственная сельскохозяйственная академия, 2005. – 56 с
5. Судебная бухгалтерия : учебник / под ред. С. П. Голубятникова. – Москва : Юридическая литература, 1998. – 368 с.

Поступила в редакцию 17.05.2017 г.

Контакты: pravgomsu@yandex.by (Шайтарова Елена Ивановна)

Shaitarova E. THE USE OF DOCUMENTATION AS AN ELEMENT OF ACCOUNTING METHOD TO REVEAL ECONOMIC VIOLATIONS.

The article deals with the analysis of the protective functions of accounting documents and the legal aspects of the use of protective functions of accounting documentation in the investigation of economic crimes.

Keywords: accounting documents, accounting, offence, economy, protective functions.

Электронный архив библиотеки МГУ имени А.А. Кулешова